

**Audience publique du 24 juin 2003**

Recours formé par

les époux ...-..., ...

contre

un bulletin d'impôt émis par le **bureau d'imposition  
Pétange**

en matière d'impôt sur le revenu

---

Vu la requête, inscrite sous le numéro 15133 du rôle, déposée le 16 juillet 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Vic KRECKE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , et de son épouse, Madame ..., ..., demeurant ensemble à L..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, émis le 23 août 2001 par le bureau d'imposition Pétange en ce qu'il a rangé Monsieur... dans la classe d'impôt Ia.3;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 janvier 2003;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin d'impôt critiqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Mathias PONCIN et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 février 2003.

---

Depuis le début des années 1990, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., préqualifiés, résidant ensemble avec leurs trois enfants, dont le dernier est né le 18 août 1999, au Luxembourg. Madame ... est depuis cette même époque fonctionnaire auprès de la Commission des Communautés européennes.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000 émis le 23 août 2001 à l'adresse des époux...-..., le bureau d'imposition Pétange de la section personnes physiques

du service d'imposition de l'administration des Contributions directes a classé Monsieur... dans la classe d'impôt Ia.3 au motif ainsi énoncé : « *attribution de la classe d'impôt Ia.3 car épouse est fonctionnaire C.E. pendant l'année 2000* ».

La réclamation introduite contre ce bulletin d'impôt du 23 août 2001 par les époux...-... suivant courriers des 7 novembre à l'adresse du bureau d'imposition et du 14 novembre à l'adresse du directeur de l'administration des Contributions directes étant restée sans réponse de la part de ce dernier, ils ont fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre dudit bulletin d'impôt du 23 août 2001 par requête déposée le 16 juillet 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Quant à la recevabilité du recours, le délégué du Gouvernement fait valoir que l'imposition ne serait qu'un mode de détermination de l'impôt dû *in solidum* par les personnes imposables collectivement qui resteraient néanmoins des contribuables distincts. Etant donné que le bulletin d'impôt litigieux soumettrait seulement Monsieur... à une charge d'impôt et que Madame ... ne demanderait pas à être imposée elle-même, mais revendiquerait seulement une certaine classe d'impôt pour son mari, le représentant étatique en déduit que le recours serait irrecevable dans le chef de Madame ... qui n'exercerait son recours que dans l'intérêt de son mari.

Au vœu du paragraphe 232 (1) AO, « *einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* ».

En l'espèce, force est de constater que le bulletin d'impôt critiqué du 23 août 2001 mentionne Madame ... comme destinataire de son contenu et qu'il établit, encore d'après ses propres mentions, une imposition collective des époux...-..., de sorte que Madame ... a un intérêt suffisant à contester l'imposition *in solidum* ainsi dressée également à son égard par un bulletin d'impôt lui adressé conjointement avec son mari, le tout indépendamment de la question de savoir si l'imposition collective y expressément renseignée est conforme à la loi au vu de la classe d'impôt à appliquer dans le cadre de cette même imposition.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité du délégué du Gouvernement est à rejeter et que le recours principal en réformation, par ailleurs introduit selon les formes et délai de la loi, est recevable. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs relèvent d'abord que Madame ... avait bénéficié du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin 2000 d'un congé sans solde et qu'elle avait touché durant le restant de l'année 2000 une rémunération brute de 1.871.737 LUF du chef de son emploi auprès de la Commission des Communautés européennes, tandis que Monsieur... avait gagné durant l'année des rémunérations brutes à hauteur de 3.364.020 LUF en sa qualité d'employé privé.

Ils renvoient ensuite à l'article 14 du Protocole sur les Privilèges et Immunités des Communautés européennes, annexé au Traité du 8 avril 1965 instituant un Conseil et une Commission unique, désigné ci-après « *PPI* », et à la circulaire n° 29 du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 novembre 1969 pour soutenir qu'ils devraient tous les deux être qualifiés de contribuables non-résidents et que le régime d'imposition des non-résidents serait à appliquer dans leur cas. Ils se prévalent de l'article 157bis alinéa (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », pour prétendre, en considération de la circonstance que les revenus professionnels de Monsieur... ont dépassé pour l'année 2000 ceux alloués à Madame ..., à l'application de la classe d'impôt 2.

Les demandeurs arguent que l'imposition collective devrait leur être appliquée et que l'article 157bis (3) LIR serait contraire à l'article 48 du Traité de Rome et aux articles 1 et 7 du règlement 1612/68/CEE du Conseil du 15 octobre 1968 dans la mesure où il érige la réalisation de revenus professionnels imposables par les deux époux en condition pour l'imposition collective, étant donné qu'un fonctionnaire européen à résidence fiscale à l'étranger se verrait discriminé par rapport aux autres travailleurs communautaires employés au pays.

A titre subsidiaire, les demandeurs s'emparent des dispositions de la loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales et notamment de l'article 3, d) LIR par elle introduit avec effet à partir de l'année d'imposition 2000 pour prétendre à l'application de la classe d'impôt 2, les revenus professionnels de Madame ..., inférieurs à ceux de Monsieur..., ne devant pas être pris en compte comme revenus imposables.

L'article 14 PPI dispose que « *pour l'application des impôts sur le revenu et sur la fortune, des droits de succession, ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres des Communautés, les fonctionnaires et autres agents des Communautés qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service des Communautés, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service des Communautés, sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre des Communautés. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre, ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article* ».

Il convient encore de préciser qu'en vertu de l'article 13 PPI, les fonctionnaires et agents des Communautés Européennes sont soumis au profit de celles-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elles, qui sont exempts d'impôts nationaux. Il résulte par ailleurs de l'article 18 du PPI que les règles de celui-ci sont établies dans l'intérêt exclusif des Communautés Européennes.

Il n'est pas contesté en cause et même confirmé par les demandeurs que Madame ... est venue résider au Luxembourg en raison de l'exercice de sa fonction communautaire au sein de la Commission des Communautés européennes et qu'elle n'a pas résidé au Grand-duché de Luxembourg avant d'être nommée fonctionnaire des Communautés Européennes, de manière qu'au vœu de l'article 14 PPI, et au-delà de toute disposition de droit interne luxembourgeois, elle doit être considérée comme ayant conservé son domicile fiscal dans l'Etat membre du domicile fiscal qu'elle possédait au moment de son entrée au service des Communautés et partant comme contribuable non résident dans le cadre de l'application de la législation luxembourgeoise concernant l'impôt sur le revenu.

Concernant Monsieur..., en sa qualité de conjoint de Madame ..., force est de constater que l'article 14 PPI subordonne dans son chef le maintien du domicile fiscal dans l'Etat membre de son domicile fiscal d'avant la date d'entrée de son épouse en fonction auprès des Communautés à la condition qu'il ne réalise pas d'activité professionnelle propre dans l'Etat de résidence, à savoir au Grand-Duché. Or, il ressort des éléments en cause que Monsieur... a occupé un emploi salarié auprès d'un employeur privé établi au Luxembourg et a touché des rémunérations brutes de 3.364.020 LUF de ce chef, de manière qu'il a exercé une activité professionnelle propre et que son domicile fiscal doit être fixé par application des critères de droit commun.

L'article 2 (1) LIR détermine les conditions à remplir par une personne physique afin de pouvoir la qualifier de contribuable résident au Luxembourg au titre d'une année d'imposition considérée. Au vœu de cet article *« sont considérées comme contribuables résidents ou comme contribuables non-résidents, (les personnes physiques) suivant qu'elles ont ou qu'elles n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché »*.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier, et plus particulièrement de la déclaration d'impôt des demandeurs pour l'année 2000 ainsi que de la requête introductive d'instance, que Monsieur... avait son domicile à ... au Grand-Duché de Luxembourg durant l'année 2000 et qu'il y a également travaillé.

Par voie de conséquence, Monsieur... doit être qualifié de contribuable résident en vertu du droit commun national applicable, tandis que Madame ... doit être considérée comme contribuable non-résident sur pied des dispositions de l'article 14 PPI d'une essence supérieure.

Etant donné que l'article 157bis LIR vise à la fois dans ses alinéas (2) et (3) exclusivement les contribuables non-résidents mariés et que la qualité de non-résident doit être vérifiée dans le chef de chacun des deux époux le cas échéant soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois du chef de certains revenus, cette disposition n'étend pas son champ d'application aux couples mariés dont l'un des époux est résident et l'autre non-résident. Au vu de la qualité de contribuable résident de Monsieur... et en l'absence de revenus imposables au Luxembourg dans le chef de Madame ..., l'article 157bis LIR ne saurait trouver application en l'espèce, de sorte que tous les développements des demandeurs quant à l'applicabilité du régime d'imposition des non-résidents et à la discrimination alléguée comme étant causée par leur exclusion de l'imposition collective prévue par l'article 157bis (3) LIR tombent à faux et sont à écarter.

Comme les demandeurs sollicitent en substance l'application de la classe d'impôt 2 aux revenus soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois et qui ont été intégralement réalisés par Monsieur..., le tribunal est amené à analyser si les conditions fixées par la législation luxembourgeoise pour l'application de la classe d'impôt 2 dans le chef de Monsieur... sont remplies.

En vertu de l'article 119, paragraphe 3 LIR, *« la classe II comprend*

- a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3,*
- b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours des trois années précédant l'année d'imposition,*
- c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant*

*l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».*

Il est constant en l'espèce que les demandeurs ne remplissent pas les conditions prévues par les alinéas b) et c) du paragraphe 3 de l'article 119 LIR précité. Par conséquent, il y a lieu de vérifier s'ils remplissent les conditions déterminées par l'alinéa a) du paragraphe 3 dudit article 119 LIR, étant entendu qu'à partir du moment où ils ne sont pas visés par l'alinéa a) précité, ils devront être rangés soit dans la classe d'imposition 1a, telle que définie au paragraphe 2 dudit article 119, soit dans la classe 1 telle que déterminée au paragraphe 1<sup>er</sup> du même article.

L'article 3 LIR, auquel il est fait référence à l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 119 LIR précité dispose que *« sont imposés collectivement*

*a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;*

*b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;*

*c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire ».*

En l'espèce, il est constant que les demandeurs ne remplissent pas les conditions déterminées par les alinéas b) et c) de l'article 3 LIR. Dans la mesure où il résulte des développements ci-avant que Madame ... doit être qualifiée de contribuable non-résident, les demandeurs ne répondent non plus aux conditions posées par l'alinéa a) de l'article 3 LIR en ce qu'ils ne sont pas tous les deux contribuables résidents.

Il en suit que la prétention des demandeurs à obtenir l'application de la classe d'impôt 2 sur pied de la législation édictée à la date du bulletin d'impôt litigieux n'est pas justifiée.

L'article 3, d) LIR, tel qu'introduit avec effet à partir de l'année d'imposition 2000 par la loi prévisée du 21 décembre 2001 et dont les demandeurs s'emparent à titre subsidiaire, dispose que *« sont imposables collectivement : .. d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente , à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants ».* D'après l'article 6 alinéa 4 LIR, l'imposition collective sur demande d'un époux non-résident avec son conjoint résident a pour effet que l'époux non résident est imposé comme s'il avait été contribuable résident.

Or, les articles 13 et 14 PPI dérogent à la détermination du domicile fiscal en droit national et conventionnel et font partie d'un régime fiscal d'exception, traduisant plus particulièrement une restriction partielle à la souveraineté des Etats membres en matière fiscale, consentie au vœu de l'article 18 PPI dans l'intérêts exclusif des Communautés Européennes. Il s'ensuit que par nécessité de maintenir l'application uniforme du PPI en ce qui concerne le régime fiscal des fonctionnaires des Communautés Européennes, la répartition des compétences établie par l'article 14 PPI ne peut pas être mise en cause par la prise en considération du domicile effectif du fonctionnaire concerné, étant entendu que ce dernier n'a pas le choix de déplacer son domicile fiscal dans un Etat membre autre que celui de son domicile fiscal d'origine. Cependant, l'admission de l'option pour l'imposition collective ensemble avec son conjoint résident luxembourgeois sur pied de l'article 3, d) LIR

par un fonctionnaire communautaire dont le domicile fiscal reste fixé dans un autre Etat membre par l'effet de l'article 14 PPI aurait pour conséquence une imposition identique à celle d'un contribuable résident et conférerait ainsi au dit fonctionnaire accès à un régime d'imposition dont les articles 13 et 14 visent à l'exclure. Par voie de conséquence, l'inclusion des fonctionnaires communautaires dans le champ d'application de l'article 3, d) LIR serait non-conforme dans son résultat à l'article 14 PPI qui vise à exclure le fonctionnaire communautaire de tout régime d'imposition en qualité de contribuable résident dans le pays d'affectation.

Il s'ensuit que les demandeurs ne peuvent pas se prévaloir de l'article 3, d) LIR pour ébranler la validité de la classe d'impôt fixée à travers le bulletin d'impôt en cause.

Cette conclusion ne se trouve pas non plus éternisée par le renvoi à l'article 48 du Traité de Rome. En effet, l'absence de prise en compte du domicile effectif n'est pas l'effet de la législation interne, mais résulte de l'application des dispositions du PPI qui soustraient à l'Etat du domicile effectif la compétence fiscale concernant les fonctionnaires européens. Dans la mesure où l'attribution de la classe 2 est une conséquence de l'imposition collective, tributaire du critère de résidence, dont le PPI interdit de tenir compte, il y a lieu de retenir que le droit communautaire prévoit expressément la situation incriminée, en ce que le PPI, en tant que loi spéciale, déroge à la règle générale du droit communautaire telle que prévue par l'article 48 du Traité instituant la C.E.E.. Ainsi en raison de la situation particulière des fonctionnaires européens résultant du régime fiscal particulier qui leur est applicable sur base du PPI, aucune discrimination ni aucune entrave à la liberté de circulation ne saurait résulter du fait que la situation familiale des demandeurs n'est pas prise en compte au Grand-Duché de Luxembourg (trib. adm. 28 juin 2001, n° 12548, confirmé par Cour adm. 18 décembre 2001, n° 13814C, Pas. adm. 2002, v° Impôts, n° 22).

Le recours principal en réformation n'étant ainsi justifié en aucun de ses moyens, il est à rejeter comme n'étant pas fondé.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
reçoit le recours principal en réformation en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,  
condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 juin 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,  
Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,  
en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE